

论建立税务会计的客观必然性

袁新文

摘要 近年来,我国会计理论界对于是否要建立独立的税务会计学科的问题产生了激烈的争议。本文遵循历史唯物主义原则,结合中国的经济体制与税收体制的变迁过程,论证了在中国建立独立的企业税务会计是一种历史的必然趋势。

关键词 税务会计 经济体制 税收制度

税务会计是适应税收的需要而产生的,税务会计的发展同税收制度密切相关,在回顾我国税务会计的发展时不能不提及我国税收制度的变迁。我国的税收制度是经济体制的重要组成部分之一,与经济体制的发展变化密切相联。随着社会政治经济条件的变化,税收制度也不断进行调整和改革。建国以来,我国的税收制度随着经济体制的发展变化而变化,基本上顺应了从传统的计划经济向有计划的商品经济及向社会主义市场经济体制发展的要求,经历了三个时期的发展阶段:一、从建国到1978年,建立新中国的税收制度、调整与修正、简并税制的阶段;二、1979年到1993年“两步利改税”及不断完善税制的全面发展阶段;三、1994年后按照建立社会主义市场经济体制的要求全面改革税制的阶段。⁽¹⁾下文将结合上述不同的发展阶段进行论述。

一、传统的计划经济体制下不存在税务会计和财务会计分离的必要

在计划经济体制条件下,企业的财产所有制单一。在单一的公有制产权形式下,国家和企业形成中国式的“父子一家人”关系,企业实际上只是国家政府管理部门的附属物。这一点体现在税收制度上,就是仅对集体经济和个体经济组织征收所得税,对国有企业不征收所得税、国家参与利润分配的制度,因此在占国民经济绝对优势的国有企业中,不须计算应税所得和应缴所得税,其他税款的计算也极为简单。另一方面,在计划经济体制下,企业会计成为国家的出纳和记帐员,没有树立为经营管理服务的独立的企业会计观,企业利益虚位,盈利则全部上交,亏损则由国家弥补以保证再生产,企业既无利益驱动,也无竞争压力,相应地也就不存在税收筹划的观念。在这种情况下,税务会计没有独立存在的必要。

与传统的计划经济相对应,这一时期的会计管理体制也是高度统一的。在计划经济体制下,会计核算的主要目的是为了满足不同宏观调控的需要,而不是满足微观企业投资者和经营管理者需要。从宏观调控的角度来看,会计制度的高度统一性对于提高会计信息的可比性,使政府更方便地获得决策有用的数据,是有帮助的。我国的财政(包括税收)、财务和会计制度紧密地联系在一起,在它们之间形成了“财政决定财务、财务决定会计”的依存关系。会计规范体系由政府一家制订,实行的是分行业、分所有制的统一的会计制度。每当财政或税收的政策有所变化,财务制度就相应地加以改变。会计核算与财务税务制度保持高度的一致成为我国传统会计的特点。

二、有计划的商品经济体制下产生了税务会计和财务会计分离的萌芽

80年代以来我国逐步确立了经济体制改革的目标,计划体制开始向市场调节体制转轨。转轨期间的体制是计划经济与市场调节相结合。随着对内改革、对外开放政策的实行,我国经济领域发生了深刻变化,出现了多种经济成分、多种经营方式,原有的单一税收制度因税种过少,难以适应多种经济成分并存的新形式,也不利于对外开放政策的执行。1983年国家实行第一步利改税改革,目的是通过税收来规范国家与国营企业的利润分配关系,即对国营企业征收所得税,简称利改税。1984年国家实行第二步利改税,即对工商税制进行全面改革。在两步利改税的基础上相继又做了一些配套改革,初步形成了多税种、多环节、多层次调节的复合税制。通过这些税制改革,一方面基本理顺了国家与企业的利润分配关系,用法律的形式将国家与企业的分配关系

固定下来,扩大了企业自主权,增强了企业活力;另一方面在我国基本上确立了以流转税和所得税为主体的税收新体系。税制改革使税务会计核算复杂化,企业经济利益的相对独立也使企业开始认识到税收筹划的重要性。

在有计划的商品经济体制下,我国的会计制度并无实质性转变,仍实行高度统一的会计制度,会计制度仍受制于财务制度。长期实行的应税利润和会计利润相统一的做法使企业会计成为企业纳税的工具。随着企业组织形式的多元化和经营方式的多样化,这种高度统一的会计制度已不能满足企业通过会计核算提供真实可靠的会计信息的需要,会计信息的失真极大地阻碍了企业经营管理者作出正确的预测和决策。在这种情况下,会计学界开始对原有会计规范体系的科学性提出质疑,会计信息的决策有用性成为人们关注的焦点,一部分先见的会计学者提出了用会计准则代替统一的会计制度的大胆设想,一部分会计学者还提出了建立独立的税务会计学科的观念。

在这一时期的一系列改革措施使企业具有了一定程度的自主经营权,然而由于产权制度方面的全面改革没有推行,国家依然通过再分配形式对企业收益进行调节,亏损企业依然可以通过主管部门帮助取得贷款来缴税、发工资、甚至发奖金等,企业仍没有建立起有效的自我约束、自我发展的行为机制。财务会计和税务会计分离的重要性仍未为人们所重视。

三、财务会计和税务会计的分离是现代企业制度的客观要求

(一)现代企业制度下税法和企业会计准则目标的不同是财务会计和税务会计分离的根本原因

1992年底,国家明确提出建立社会主义市场经济体制的改革目标,要逐步建立起一个统一开放、公平竞争、按市场经济规律要求运行的市场。与此相适应需要建立现代企业制度。所谓现代企业制度是指适应市场经济的要求,遵循资源优化配置规律,以规范和完善的企业法人财产制度为主体,以有限责任公司和股份有限公司为核心的一种新型的企业制度。现代企业制度的基本特征是:产权关系明确,法人制度健全,政企职责分开,经营机制灵活,管理科学规范。这五点相互联系,构成一个有机整体。其中,最重要的内容是法人财产制度和有限责任制度。法人财产制度的实质是:确认国家拥有所有权,企业拥有独立的法人财产权,并以此享有民事权利,承担民事责任,使企业真正成为自主经营、自负盈亏的法人实体。有限责任制度的实质是:确立企业与出资者对企业债务的责任范围,即企业以全部法人财产为限对其债务承担有限责任,企业破产时出资者以出资额为限对企业债务承担有限责任。

随着我国经济体制改革的深入和现代企业制度的推行,企业的各个利益关系主体已经逐渐呈现出多元化和明晰性的特征。其多元化表现为投资主体的多元化,债权债务主体的多元化和社会公众对企业经营的密切关注;其明晰性表现为各个主体具有明确的利益,而不再是计划经济体制下的多个主体的利益统一于单一的国家利益。在这种情况下,企业对外公布的财务信息将成为现实和潜在的投资者和债权人进行有关投资决策和信贷决策的重要信息,会计信息质量的重要性被提到前所未有的高度。企业需要在会计准则的规范下,根据自身的经营情况和特点,选择恰当的会计处理方法,从而真实、公允地反映企业的财务状况和经营成果。这种会计准则的目标必然是通过对企业会计活动的规范和约束,提供真实、公允的会计信息,以客观公正地维护各方利益。

税法的目标是及时征税和公平征税,它的制定仅从满足国家税收和宏观调控的需要出发。在现代企业制度下政府与企业的经济关系应当通过公司法、税法等来调节,会计准则不应继续担当国家调节的工具和手段。在现代企业制度下会计准则和税法具有不同的目标,二者不可能相统一。硬性追求二者协调,极大的可能就是会计准则服从于税法的需要,这将严重地损害会计准则的科学性,降低财务会计信息的质量。传统的财税合一的会计制度已不能适应新的经济环境的需要,社会主义市场经济体制的建立和现代企业制度的推行要求财务会计和税务会计的分离,以满足国家财政收入和企业各个利益主体了解企业财务状况和经营成果的需要。

(二)现代企业制度下税务会计工作的专业化和复杂化要求建立相对独立的税务会计

在现代企业制度下,税务会计和财务会计目标的不同是建立相对独立的税务会计学科的基础,但它并不是建立税务会计学科的唯一原因。现代市场经济的发展使企业相关税务活动大量增加,税务会计核算的内容

和业务量随之扩大。税务会计涉及到企业会计工作的各个方面,企业会计人员不仅需要掌握企业会计准则和相关会计制度,还需要了解税法及其变化情况,并在实际工作中将二者结合起来。税法条款的复杂性导致了税务会计工作的细致性和复杂性。为了使企业能够准确及时地反映企业纳税情况,保证国家税收政策的正确贯彻执行和税款的及时足额上缴,需要建立专门的税务会计,以适应企业的实际需要。

(三)现代企业制度下税收筹划的重要性要求建立相对独立的税务会计

在现代企业制度下,随着企业法人财产权的落实和企业法人责任的明确,企业竞争日益激烈,促使企业不断寻求降低成本的方法和途径。在这种情况下税收筹划的节税作用日益受到企业管理者和会计人员的高度重视。税收筹划作为税务会计的一部分,涉及到企业组织形式、投资地点、投资方式、直至企业生产经营的各个方面,远远超出财务会计所能涵盖的范围。税收筹划的重要性要求建立税务会计,由专门的税务会计人员从事国家税收政策的研究和企业的税收筹划工作,只有这样才能适应现代企业加强经济管理、提高经济效益的要求。

参考文献

- 1 中华人民共和国财政部税政司编.中国税收制度.企业管理出版社,1996

(作者:厦门大学会计系副教授,厦门,361005)

(上接第22页)分析结果表明,C因子是丰产栽培的主导因子对树高生长有极显著的促进作用,以C2处理最好。从各因子的R(极差)值看,最佳组合为 $A_2B_2C_3D_1$ 。按其试验因子水平安排,即施有机肥作基肥是促进速生丰产的主导因子,其最好措施是实行带状整地,按 1.5×4 (m)栽植,穴施有机肥1250g 复合肥125g为最佳方案。

以上方差统计分析,方法一用于单因子试验设计分析;方法二用于多因子多水平试验设计分析,它解决了试验因子过多水平过多而造成的过多处理,工作量庞大的矛盾,且能取得较好的结果,对于农林科技试验具有一定的推广价值。仙游县林业部门根据上述试验统计分析,在溪滩和山地条件较差的地方造林要推行客土法,实施巨尾桉丰产栽培都全面推行了施用有机肥为基肥,有效地促进了巨尾桉的生长,据了解平均树高生长都在2.5m以上,有的甚至达到5m左右,效果十分显著。

从上述的几个例子就可看出应用统计分析,有利快速准确掌握、揭露农林植物的生长发育规律。毫无疑问,随着现代农林业的发展和电子计算机技术的广泛应用,统计方法在农林生产实践和科技试验上的应用,会越来越广泛,作用越来越大。

(作者:中华职业大学,福州,350014)